

## ***A TRIBUTAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO ISS: limites à competência dos entes federados***

---

**JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**

*Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

Bom dia a todos – ao Presidente da mesa, José Afonso Bicalho, ao Ministro Eros Grau, ao Prefeito Fernando Pimentel. Na pessoa da Dr<sup>a</sup> Misabel, a rainha deste Congresso anual, eu quero saudar as mulheres operadoras de direito, advogadas, juízas, promotoras, fiscais, e também saudar os meus colegas advogados – até porque tanto eu quanto o Ministro Eros somos egressos da advocacia, da advocacia fomos "transferidos" para a magistratura. Primeiro, quero agradecer o convite da ABRADT; voltar a Minas é sempre um prazer muito grande: eu digo sempre que ser mineiro não é simplesmente uma questão de cidadania, é uma questão de *status* – ser mineiro e cruzeirense, então, é uma grife.

Eu, apesar de cruzeirense, estou me sentindo um atleticano: cheguei apanhando aqui pela palestra do Dr. Pimentel, que já praticamente exauriu o assunto ISS, e apanhei ontem, porque a professora Betina, que deve estar aqui nesse auditório, questionou a mudança da jurisprudência pelo STJ no que tange a denúncia espontânea. Ontem, aliás, eu ofereci uma carona à Prof<sup>a</sup> Betina, a Misabel e ao Prof. Roque Carrazza, e fui daqui até nosso destino levando um sermão pela mudança da jurisprudência do STJ.

No ISS todo mundo questiona a posição do STJ na definição do local da prestação de serviço. Nós vamos enfrentar esse tema aqui, mas eu gostaria de antemão de chamar a atenção para o fato de que os conceitos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça, a posição jurisprudencial fora fixada ainda com base no Decreto-lei 406. A Lei Complementar 116 ainda não foi apreciada pelo STJ, e me parece que terá que ser, sobretudo no que tange o art. 3º; aliás, se atentarmos bem

historicamente o art. 3º da Lei Complementar 116 repristina a antiga posição do STJ no que tange ao local de prestação de serviço.

Volto, então, à questão das mudanças de posicionamento do STJ. Por que o Superior muda? Porque ele também evolui, e às vezes involui. Acontece que nós julgadores somos homens, somos seres humanos: ora decidimos convictos de que estamos no melhor caminho, ora essa convicção está embasada como um castelo de areia. Às vezes as proposições jurídicas que adotamos não eram de fato a que deveríamos ter adotado. Não me preocupam – eu quero dizer de coração aberto – em nenhum momento as críticas, que são úteis, são necessárias para que possamos evoluir. Ali, pensam alguns que são 32 deuses, mas há nenhum deus entre nós (dizem que juiz antes de fazer concurso pensa que é deus; toma posse passa a ter certeza).

Na questão relativa ao ISS de importação de serviços, eis uma grande novidade trazida pela LC 116. A primeira questão que se coloca em sede constitucional é: poderia a LC 116, de edição prevista no art. 156 da Constituição Federal, tributar serviços prestados no exterior? Essa uma primeira reflexão. Podemos tributar serviços no exterior? Se quisermos fazer uma comparação com o ICMS, vão dizer: "mas no ICMS a Constituição diz que ainda que a operação tenha se iniciado no exterior...." Poderíamos também, mas preste atenção: no ICMS o legislador constituinte previu expressamente essa possibilidade. No ISS, essa previsão não se encontra inserida no texto do art. 156. Então, a primeira definição é saber se a Constituição autoriza o legislador complementar a tributar serviço, ou seja fato gerador que de regra ocorre no exterior.

Aí nos deparamos com todos esses artigos – e li diversos para preparar essa palestra – pregando a inconstitucionalidade. Mas os Municípios se defendem, e se defendem com um argumento irrefutável: se não tributarmos o serviço prestado no exterior, cuja fruição se der no

país, no local do Município tributante, nos termos da LC 116, nós estaríamos a tirar para a competitividade do prestador de serviço nacional. De fato, eu tenho até o temor de que o ISS daqui a pouco saia dos Municípios, porque é um imposto que tende a crescer tanto, porque a economia tende a ir para a prestação de serviços – a indústria de software, nós sabemos disso, é de prestação de serviço. Se nós examinarmos, aquilo que era barato, que era o serviço, está cada vez ficando mais caro, porque o serviço agora se imanta de informação. O software, os programas de computadores são um caso típico. Eu dizia outro dia da posição obsoleta do Código Civil, quando fala que a hipoteca tem que ter outorga conjugal, porque hoje nós permitimos a venda de uma informação ou de um serviço com valor muito superior, sem nenhuma restrição, sem nenhuma formalidade; nós ainda estamos presos ao conceito de propriedade do passado, onde a terra, o imóvel valia muito mais do que o serviço. Não é mais a realidade – no Brasil, não é mais a realidade.

Então, a primeira reflexão é essa: pode ou não pode o Município tributar serviço cujo fato gerador ocorre no exterior? Eu estou dizendo "cujo fato gerador ocorre no exterior" porque há bem pouco tempo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça fixou-se no sentido de que o serviço é prestado no local da sua execução. Chamo atenção novamente: o Superior Tribunal de Justiça fixou o local de prestação de serviço como sendo o da sua execução *ainda com base na jurisprudência reinante*, interpretando o Dec.-lei 406.

A LC 116 não restou apreciada, e a LC 116 enfrenta essa questão, na medida em que ela define, no art. 3º, que "considera-se prestado o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, ou na falta de estabelecimento, no local de domicílio do prestador", e excepciona, sendo a primeira exceção "a do estabelecimento tomador ou intermediador do serviço ou, na falta do estabelecimento, onde ele estiver

domiciliado, na hipótese do § 1º, do artigo 1º desta lei complementar". O art. 1º, § 1º dessa Lei Complementar é exatamente o que permite o Município instituir o imposto sobre o serviço proveniente do exterior do país. Alguns, então, criticam agudamente: está-se fixando o local de serviço agora por ficção? E prossegue a crítica: não se pode, já é jurisprudência assente no STF, definir tributo por ficção. Sequer pode lei complementar estipular tributo, mas apenas defini-lo, e não pode se valer da ficção. Mas acontece que aqui é preciso distinguir: uma coisa é *ficção do fato gerador* e outra é o *estabelecimento por lei* do local onde ele ocorre, ou do local de pagamento do tributo. São coisas distintas. É verdade, está sedimentado, e graças a Deus que assim o seja, que não se pode valer da ficção para definir fato gerador, porque a balbúrdia estaria lançada no país: seria possível colocar uma coisa que não é como sendo, para tributar, desconsiderando ou desprezando a realidade econômica, fatos como são na realidade.

Parece-me que sempre foi a lei que determinou o local onde o imposto seria exigido. Por isso, eu não vejo, aqui, no que tange a estipulação de que "considera-se o serviço prestado no local do tomador de serviço", no § 1º, do art. 1º da LC 116, essa exceção feita no art. 3º, III, da Lei Complementar, não consigo enxergar aqui nenhuma eiva de inconstitucionalidade. Mas, para aqui chegarmos, temos que voltar à Constituição, que diz que cabe ao Município instituir o imposto sobre serviço, ao contrário do que diz o art. 156 no que se refere ao ICMS. Lá se diz textualmente: "ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Esta cláusula nós não lemos no art. 153 *para instituição do ISS*. Então – volto a reprisar –, eu não vejo nenhuma eiva de inconstitucionalidade no artigo 3º, I, mas vejo uma questão a ser discutida (logicamente lá no Tribunal do Ministro Eros Grau). O que nós temos agora que refletir é: a instituição do tributo, ou seja, à Lei Complementar a que se refere o art. 156 cabe instituir o tributo – ou melhor, enumerar, traçar os serviços que serão tributados, fixar alíquotas,

e excluir da incidência da exportação de serviço para o exterior? Ela poderia tributar serviços executados no exterior?

Eis a questão. Ela será resolvida, com a graça de Deus, não no Superior Tribunal de Justiça, mas no STF. Particularmente – e aqui eu entro no tema central –, na questão da competência do ente federado, eu entendo que deveria existir, assim como existe a previsão no art. 155, II da Constituição, uma autorização expressa para que isso pudesse ocorrer. Eu entendo que a constitucionalidade é, aqui, no mínimo duvidosa, porque, daqui a pouco, se é válido para o ISS sem nenhuma expressa autorização, será válido para todos os tributos; e observe: a sistemática da Constituição, que traça regras rígidas em matéria de competência, de instituição do tributo, é clara ao expressar que sempre que se vai tributar algo dessa espécie deve haver uma expressa previsão em seu texto. Aqui coloco a minha posição sujeita a todo tipo de crítica, é só a minha interpretação – até porque essa posição final será dada pelo STF, quando um recurso extraordinário, recurso especial ou algum ADI chegar lá. Se for por recurso, Deus sabe quando, porque a nossa justiça vai continuar morosa enquanto mantiver a velha sistemática – pode-se criar mais dez CNJ, não vai resolver nessa estrutura. Quer me parecer que teriam agido melhor os Municípios se tivessem tentado alterar o texto da Constituição, quando quiseram instituir esse tipo de tributo. Parece-me prudente, também, que isso seja feito logo, se querem arrecadar; me parece prudente, se querem assegurar a competitividade dos prestadores de serviços nacionais.

Eu gostaria de lembrar que eu fui diretor jurídico do Banco do Brasil antes de fazer o voto de pobreza na magistratura, hoje um software de um sistema de computação para um banco vale 20, 30, 40, 50 milhões de dólares, para nós termos a exata noção do preço de um serviço. Esse serviço muitas vezes é contratado no exterior, principalmente na Índia, e às vezes é feito aqui e lá para se poder trabalhar 24h – enquanto lá

escurece aqui clareia, pois até nisso, hoje, as empresas otimizam recursos, tempo e mão-de-obra (otimizar é um termo que os advogados não gostam muito, mas que os economistas adoram). E aí me parece importante chamar a atenção: se nós queremos preservar a competitividade do serviço nacional – porque é inegável que ele perde competitividade quando eu o tributo aqui e não tributo a importação –, melhor, com maior segurança, vamos ter que mudar o texto da Constituição para expressar o que já fora expressado para o ICMS.

No que tange o local da fixação, não vejo inconstitucionalidade, o Superior Tribunal de Justiça deverá ser acionado no tempo para se manifestar; minha posição hoje é essa aqui, bem defendida, não tenho nenhum receio: o juiz não pode ter receio de manifestar o seu entendimento jurídico, ele não manifesta sobre causa, mas, sobre teses jurídicas, ele tem que estar todo tempo pensando, discutindo, debatendo e aprendendo. Quero dizer que a mudança da jurisprudência para o local da execução está causando uma enorme dificuldade, e porque não dizer, uma enorme guerra – não mais fiscal -, jurídica. Eu conheço empresa que tem ingressado com ação de consignação mandando citar dez ou doze municípios, porque *todos* se julgam credores do tributo. Isso não é salutar; nós vamos ter agora que, à luz da LC 116 examinar e estabelecer parâmetros seguros - é para isso que foi criado o STJ, para dar a última interpretação. É lógico que a última interpretação não significa o engessamento da Corte, o engessamento da inteligência dos textos de lei, mas não se pode mudar também todo dia, nem se pode mudar sem ter uma causa, sem que haja pelo menos uma mudança na consciência jurídica de um povo ou de uma sociedade.

Parece-me que isso deve chegar ao Superior Tribunal de Justiça dentro de dois a três anos. Eu tive o cuidado de, antes de me deslocar para Belo Horizonte, consultar todos os meus pares da primeira sessão, indagando-os da existência ou não de lides ou de recursos nessa

matéria, e ninguém havia recebido – não temos nenhuma manifestação, não se julgou nenhuma na segunda turma nem na primeira sessão. Portanto, eu diria que o tema é extremamente verde, e esperamos azulá-lo e estrelá-lo no tempo. Estas minhas considerações a respeito do tema. Muito obrigado pela paciência.